



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 19. septembra 2017*

„Neizpolnitev obveznosti države – Svoboda opravljanja storitev – Motorna vozila – Najem ali lizing motornega vozila s strani rezidenta države članice pri dobavitelju s sedežem v drugi državi članici – Dajatev za registracijo – Plačilo celotne dajatve ob registraciji – Pogoji za vračilo dajatve – Sorazmernost“

V zadevi C-552/15,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 258 PDEU, vložene 23. oktobra 2015,

Evropska komisija, ki jo zastopata M. Wasmeier in J. Tomkin, agenta, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Irski, ki jo zastopata E. Creedon, L. Williams in A. Joyce, agenti, skupaj z M. Collinsom, SC, ter S. Kingston in C. Daly, BL, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožena stranka,

SODIŠČE (veliki senat)

v sestavi K. Lenaerts, predsednik, A. Tizzano, podpredsednik, L. Bay Larsen, T. von Danwitz in J. L. da Cruz Vilaça, predsedniki senatov, E. Levits (poročevalec), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, sodniki, C. Toader, sodnica, M. Safjan, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund, C. Vajda, S. Rodin in F. Biltgen, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Szpunar,

sodni tajnik: L. Hewlett, glavni administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. novembra 2016,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 2. marca 2017

izreka naslednjo

* Jezik postopka: angleščina.

Sodbo

- 1 Evropska komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Irska s tem, da je od irskega rezidenta zahtevala, da ob registraciji motornega vozila, vzetega na lizing ali najetega v drugi državi članici, plača celotno dajatev za registracijo vozil (*Vehicle Registration Tax*), ne da bi se upoštevalo trajanje uporabe navedenega vozila, kadar to vozilo ni niti namenjeno temu, da bi se trajno uporabljalo pretežno na Irskem, niti se dejansko ne uporablja tako, in da je določila pogoje za vračilo te dajatve, ki presegajo tisto, kar je nujno potrebno in sorazmerno, ni izpolnila obveznosti iz člena 56 PDEU.

Pravni okvir

- 2 Člen 131(4) Finance Act 1992 (zakon o financah iz leta 1992), kakor je bil na zadnje spremenjen s Finance Act 2014 (zakon o financah iz leta 2014), ki je v veljavi na datum izteka roka, navedenega v dodatnem obrazloženem mnenju, določa:

„Oseba po 1. januarju 1993 ne sme posedovati ali razpolagati z nobenim neregistriranim ali predelanim vozilom, v zvezi s katerim nekatere informacije glede predelave niso bile prijavljene davčnemu organu (*Commissioners*), razen če gre za pooblaščen osebo ali če je vozilo predmet oprostitve na podlagi člena 135, ki je trenutno v veljavi, oziroma če gre za vozilo iz člena 143(3) ali za vozilo, izvzeto iz obveznosti registracije na podlagi člena 135A.“

- 3 Člen 132(1) zakona o financah iz leta 1992 določa:

„V skladu z določbami iz tega poglavja in z njimi povezano ureditvijo se z učinkom s 1. januarjem 1993 trošarina, ki se imenuje dajatev za registracijo vozil, naloži, pobere in plača po ustrezni stopnji iz odstavka 3:

(a) ob registraciji vozila in

(b) ob deklaraciji iz člena 131(3).“

- 4 V skladu s členom 132(2) zakona o financah iz leta 1992 oseba, ki registrira vozilo, ob registraciji vozila dolguje in plača dajatev za registracijo vozil (v nadaljevanju: dajatev za registracijo).

- 5 Znesek dajatve za registracijo, ki ga je treba plačati, se za standardna vozila izračuna v skladu s členom 132 in 133 zakona o financah iz leta 1992 na podlagi:

– prodajne cene vozila na prostem trgu (*open market selling price*), ki je v členu 133(3) zakona o financah iz leta 1992 opredeljena kot cena vozila, ki „bi jo bilo mogoče razumno doseči pri neodvisni maloprodaji [...] na irskem prostem trgu“. Davčni organ pri izračunu prodajne cene na prostem trgu rabljenih vozil običajno upošteva vrsto parametrov ter preuči sezname cen, prodajne kataloge in spletišča;

– stopnje emisij ogljikovega dioksida zadevnega vozila, pri čemer je za vozila, ki najbolj onesnažujejo (več kot 225g/km), določena dajatev za registracijo, ki v skladu z razpredelnico iz člena 132 zakona o financah iz leta 1992 znaša 36 % prodajne cene na prostem trgu in najmanj 720 EUR.

- 6 Nekatero kategorije vozil in oseb so izvzete iz obveznosti plačila dajatve za registracijo. V skladu s členom 135(1)(a), (b), (c) in (d) zakona o financah iz leta 1992 so tako izvzeta vozila, ki jih začasno uvozijo nerezidenti za poslovno ali zasebno uporabo, rezidenti, zaposleni pri delodajalcu s sedežem v drugi državi članici, ki jim zagotovi vozilo, ali rezidenti, ki opravljajo samostojno dejavnost izključno ali pretežno v drugi državi članici, in vozila za posebno uporabo, ki niso namenjena za uporabo na javnih mestih.

7 Vozila, uvožena na Irsko, morajo biti, če ne gre za izjemo, registrirana, pri čemer mora biti dajatev za registracijo plačana v 30 dneh po prispetju vozila na irsko ozemlje in po tehničnem pregledu, ki ga pred registracijo opravi National Car Testing Service (nacionalna organizacija za tehnične preglede vozil, Irsko). Taka obveznost je med drugim določena za uvožena vozila, ki so vzeta na lizing ali najeta v drugi državi članici.

8 Člen 135D zakona o financah iz leta 1992, ki se nanaša na vračilo zneskov dajatve za registracijo vozil pri izvozu nekaterih vozil, je bil dodan z Finance Act 2012 (zakon o financah iz leta 2012) in se uporablja od 8. aprila 2013. Vendar je bil člen 135D(2)(b) zakona o financah iz leta 1992 dodan z zakonom o financah iz leta 2014. Tako spremenjeni člen 135D zakona o financah iz leta 1992 določa:

„(1) Davčni organ lahko osebi vrne del dajatve za registracijo vozil, katere znesek se izračuna v skladu z določbami tega člena na podlagi prodajne cene na prostem trgu, za vozilo, ki je bilo umaknjeno iz države, če –

(a) to vozilo spada v razred M1;

(b) je bilo to vozilo registrirano na podlagi člena 131 in je bila plačana dajatev za registracijo vozil;

(c) je bilo vozilo tik pred umikom registrirano na podlagi člena 131;

(d) je v 30 dneh pred umikom

(i) vozilo in vse dokumente iz točk (b) ali (c) ter

(ii) glede na okoliščine primera veljavno potrdilo o pregledu [...] vozila

pregledala pristojna oseba, ki je ugotovila skladnost z vsemi upoštevnimi elementi;

(e) ob preverjanju elementov iz točke (d) prodajna cena vozila na prostem trgu, in sicer cena iz odstavka 2, ni nižja od 2000 EUR, in

(f) so spoštovane zahteve iz odstavka 3.

(2) Znesek dajatve za registracijo vozil, ki se vrne –

(a) se izračuna na podlagi prodajne cene vozila na prostem trgu (kot jo določi upravni organ) ob pregledu iz odstavka (1)(d) in

(b) zajema znesek, ki se izračuna z uporabo ene ali več formul ali na druge načine, ki jih lahko določi minister ali so določeni s podzakonskimi akti, ki jih ta sprejme na podlagi določb člena 141.

(3) Zahteva za vračilo dajatve za registracijo vozil na podlagi tega člena mora biti vložena v skladu s podrobnostmi in v obliki, ki jih zahteva davčni organ, pri čemer ji je treba priložiti

(a) dokumente, ki davčnemu organu pravno zadostno dokazujejo, da je bilo vozilo umaknjeno iz države v 30 dneh po pregledu iz tega poglavja, in

(b) dokaz, da je bilo vozilo nato registrirano v drugi državi članici ali dokončno izvoženo iz Evropske unije.

(4) Znesek dajatve za registracijo vozil, izračunan za namen vračila na podlagi tega člena za neko vozilo, je treba znižati za –

(a) neto znesek vsakega znižanja ali vračila te dajatve, ki je bilo predhodno odobreno za vozilo na podlagi tega člena, in

(b) upravne stroške v višini 500 EUR.

(5) Vsako vračilo dajatve za registracijo vozil na podlagi tega člena se izvede na ime osebe, ki je ob pregledu iz odstavka (1)(d) navedeno v registrih, ki se vodijo v skladu s členom 60 Finance Act 1993 (zakon o financah iz leta 1993).“

- 9 Odstotek prodajne cene na prostem trgu, ki se uporabi kot osnova za izračun vračila dajatve iz člena 135D(2) zakona o financah iz leta 1992, je odvisen od stopnje emisij ogljikovega dioksida na enak način, kot se ta parameter uporabi za določitev zneska dajatve za registracijo, ki se prvotno pobere.
- 10 V skladu z Vehicle Registration and Taxation Regulations 2015 (uredba o registraciji in dajatvah za vozila iz leta 2015, v nadaljevanju: izvedbena uredba iz leta 2015), ki je bila sprejeta 17. decembra 2015 in je začela veljati 1. januarja 2016, se znesek vračila iz člena 135D(2)(b) zakona o financah iz leta 1992 izračuna tako, da se znesek dajatve za registracijo vozil, ki se izračuna v skladu s členom 135D(2)(a) tega zakona, pomnoži z referenčno stopnjo, ki ustreza 12-mesečni medbančni obrestni meri za euro (euribor).
- 11 V skladu s členom 49 Finance Act 2015 (zakon o financah iz leta 2015) znesek upravnih stroškov iz člena 135D(4)(b) zakona o financah iz leta 1992 od 1. januarja 2016 znaša 100 EUR.

Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

- 12 Komisija je po prvi izmenjavi dopisov januarja 2003 in po sestanku z irskimi oblastmi, ki se je nanašal na to, ali irski sistem dajatve za registracijo spoštuje načela, navedena v sodbah z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen (C-451/99, EU:C:2002:195), in z dne 15. septembra 2005, Komisija/Danska (C-464/02, EU:C:2005:546), Irski 27. januarja 2011 poslala uradni opomin. Komisija je v tem opominu navedla, da je Irška s tem, da je irskemu rezidentu naložila, da ob registraciji motornega vozila, vzetega na lizing ali najetega v drugi državi članici, plača dajatev za registracijo, ne da bi se upoštevalo trajanje uporabe navedenega vozila na Irskem in ne da bi zadevna oseba imela pravico do oprostitve ali vračila, kadar to vozilo ni namenjeno temu, da bi se trajno uporabljalo pretežno na Irskem, niti se dejansko ne uporablja tako, ni izpolnila obveznosti iz členov od 56 do 62 PDEU.
- 13 Irška je v odgovoru na uradni opomin z dne 26. maja 2011 izpodbijala domnevno neskladnost svoje zakonodaje s pravom Unije. Irske oblasti so se strinjale, da je uporabo dajatve za registracijo za vozila, ki so najeta ali vzeta na lizing, mogoče šteti za morebitno oviro svobode opravljanja storitev, vendar so trdile, da je taka zakonodaja upravičena iz razlogov, na podlagi katerih je Irška rezidentstvo izbrala kot merilo za izvajanje svojih davčnih pristojnosti, in tudi iz razlogov varstva okolja, ohranitve konkurenčnosti ter skladnosti in učinkovitosti sistema dajatev za registracijo. Irška je navedla, da bi sprememba sistema dajatve za registracijo pomenila konkurenčno prednost za podjetja, ki dajejo na lizing motorna vozila, s sedežem na Severnem Irskem, kjer je dajatev za registracijo nižja, in bi irske rezidente spodbudila k uporabi vozil, ki prihajajo iz tujine, kar bi ogrozilo nacionalni trg vozil in povzročilo velike davčne izgube.
- 14 Komisija je, ker jo navedbe Irske niso prepričale, 27. oktobra 2011 izdala obrazloženo mnenje, v katerem je ponovno navedla analizo, navedeno v uradnem opominu.

- 15 Irske oblasti so 10. januarja 2012 Komisijo obvestile, da bodo vzpostavile sistem vračila, ki bo prosilcem, ki so plačali celotno dajatev za registracijo, omogočal vračilo presežka plačane dajatve. Irske oblasti so 10. aprila 2012 Komisiji posredovale besedilo zakona o financah iz leta 2012, s katerim je bil tak sistem vzpostavljen, pri čemer so poudarile, da bo treba sprejeti še uredbo za izvedbo tega zakona. Sistem vračil je na Irskem začel veljati 8. aprila 2013.
- 16 Komisija je v dopisu z dne 26. septembra 2013, naslovljenem na irske organe, navedla, da irski sistem dajatve za registracijo ne upošteva zadostno sklepa z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558). Komisija meni, da plačilo celotne dajatve za registracijo, ne da bi se upoštevalo trajanje pogodbe o lizingu, kadar je to trajanje mogoče določiti, nesorazmerno, tudi če je predviden sistem vračila preplačanega zneska. Komisija je irske oblasti torej pozvala, naj ji predložijo informacije o ukrepih, ki jih nameravajo sprejeti za uskladitev z navedenim sklepom.
- 17 Po izmenjavi dopisov in po sestanku z irskimi organi je Komisija 11. julija 2014 izdala dodatni uradni opomin, pri čemer je ponovila svoje stališče v zvezi s podukom, ki izhaja iz sklepa z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558). Komisija meni, da Irska s tem, da je irskim rezidentom naložila, da morajo ob registraciji motornega vozila, ki je najeto ali vzeto na lizing v drugi državi članici, plačati celotno dajatev za registracijo, ki se dolguje za trajno registracijo, in ne znesek, sorazmeren s trajanjem uporabe navedenega vozila na Irskem, kadar je to trajanje vnaprej določeno in omejeno, ni izpolnila obveznosti iz členov od 56 do 62 PDEU. Dalje, pogoji vračila plačane dajatve, in sicer plačilo upravnih stroškov v višini 500 EUR, obvezno opravljanje tehničnih pregledov in morebitna izguba obresti bi lahko skupaj ogrozili opravljanje čezmejnih storitev.
- 18 Irska je 11. novembra 2014 v odgovoru na dodatni uradni opomin navedla, da je sistem dajatve za registracijo pravičen in sorazmeren ter da spoštuje zahteve iz člena 56 PDEU. Ta država članica je med drugim poudarila, da se irska zakonodaja zelo razlikuje od nizozemske zakonodaje, na katero se nanaša sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558), da je vračilo obvezno, kadar so izpolnjeni pravni pogoji, in da je Irska v fazi sprejemanja ukrepov za plačilo obresti na vrnjene zneske.
- 19 Komisija je 26. februarja 2015 sprejela dodatno obrazloženo mnenje, v katerem je ponovila svoje stališče, navedeno v dodatnem uradnem opominu, da je plačilo celotne dajatve za registracijo, čeprav je kombinirano z mehanizmom vračila, nesorazmerno, kadar je trajanje uporabe vnaprej znano. Poleg tega naj bi bili upravni stroški v višini 500 EUR nesorazmerni ter naj bi skupaj z morebitno izgubo obresti in obveznostjo tehničnega pregleda nevtralizirali bistven del vračila. Komisija je torej Irsko pozvala, naj se uskladi z dodatnim obrazloženim mnenjem v roku dveh mesecev od njegovega prejema 27. februarja 2015.
- 20 Irska je v dopisu z dne 27. aprila 2015 ohranila svoje stališče, da je njena zakonodaja v skladu s pravom Unije. Ta država članica je poudarila tudi, da je člen 135D(2)(b) zakona o financah iz leta 1992 v različici, ki izhaja iz zakona o financah iz leta 2014, odtlej predvideval plačilo obresti in da izvedbene določbe, ki se nanašajo nanj, začnejo veljati 1. januarja 2016. Irska je Komisijo obvestila tudi, da namerava znesek upravnih stroškov znižati iz 500 na 100 EUR.
- 21 Komisija je, ker je ob izteku roka, določenega v dodatnem obrazloženem mnenju, menila, da irska zakonodaja, ki je v veljavi, še vedno ni v skladu s pravom Unije, vložila to tožbo.
- 22 Irska je na podlagi člena 16, tretji odstavek, Statuta Sodišča Evropske unije zahtevala, naj Sodišče zaseda v velikem senatu.

Tožba

Zakonitost postopka zaradi neizpolnitve obveznosti

Trditve strank

- 23 Irska trdi, ne da bi formalno izpodbijala dopustnost tožbe, da je Komisija s svojim ravnanjem v predhodnem postopku in ob vložitvi tožbe kršila načelo lojalnega sodelovanja, določeno v členu 4(3) PEU, in splošno načelo dobrega upravljanja, določeno v členu 41 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah, ter da ni spoštovala njene pravice do obrambe.
- 24 Komisija naj bi namreč po tem, ko je priznala, da je sistem vračila lahko združljiv s členom 56 PDEU, svoje stališče leta 2013 spremenila, pri čemer se je sklicevala na sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558), tako da od tedaj zavrača že sam princip takega sistema vračila v okviru čezmejne uporabe nacionalne dajatve za registracijo. Do take spremembe stališča Komisije v zvezi z zahtevami, ki jih je izpeljala iz člena 56 PDEU, naj bi prišlo kljub temu, da v sodni praksi ni bilo nobene upoštevne spremembe in da je Irska večkrat preučila svojo zakonodajo, da bi se uskladila s prvotnimi zahtevami Komisije.
- 25 Dalje, tožba naj bi bila vložena prezgodaj in ne glede na nekatere spremembe irske zakonodaje, med katerimi je plačilo obresti, ki ga določa zakon o financah iz leta 2014. Irska namreč trdi, da je bila Komisija celo že pred vložitvijo tožbe, ki je bila opravljena 23. oktobra 2015, obveščena, da bosta 1. januarja 2016 začela veljati hkrati izvedbena uredba iz leta 2015 o podrobnostih izračuna obresti v primeru vračila in zakon o financah iz leta 2015, ki določa znižanje zneska upravnih stroškov na 100 EUR.
- 26 Nazadnje, stališče Komisije, kot je navedeno v njeni tožbi, naj bi bilo nejasno zlasti glede vprašanja, ali se njene ugotovitve opirajo na en ali na dva različna razloga, pri čemer se prvi nanaša na neobstoj mehanizma za sorazmerno plačilo dajatve za registracijo, drugi pa na pogoje, določene za vračilo te dajatve, ki presegajo tisto, kar je nujno potrebno in sorazmerno. Irska naj bi zato zelo težko uveljavljala pravico do obrambe.
- 27 Komisija odgovarja, da s tem, da je ob upoštevanju ukrepov, ki jih je Irska sprejela nedavno, opravila novo oceno skladnosti irskega sistema dajatve za registracijo s pravom Unije, ni niti ravnala nedosledno niti spremenila svojega stališča. Splošneje, trdi, da Irska do izteka roka, določenega v dodatnem obrazloženem mnenju, ni sprejela ukrepov, potrebnih za uskladitev svoje zakonodaje s pravom Unije. Člen 135D(2)(b) zakona o financah iz leta 1992 v različici, ki izhaja iz zakona o financah iz leta 2014, naj bi se omejeval na morebitno naknadno sprejetje pravil v zvezi s plačilom obresti, pri čemer naj ne bi bilo mogoče šteti, da vzpostavlja dokončni ali operativni sistem takega plačila. Res je, da naj bi bila taka pravila dokončno sprejeta z izvedbeno uredbo iz leta 2015, vendar je bila ta sprejeta šele 17. decembra 2015, torej precej po izteku roka, določenega v dodatnem obrazloženem mnenju.

Presoja Sodišča

- 28 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je namen predhodnega postopka dati državi članici priložnost, prvič, da izpolni obveznosti iz prava Unije in, drugič, da učinkovito uveljavi razloge obrambe zoper očitke Komisije (sodbe z dne 10. maja 2001, Komisija/Nizozemska, C-152/98, EU:C:2001:255, točka 23; z dne 5. novembra 2002, Komisija/Nemčija, C-476/98, EU:C:2002:631, točka 46; z dne 8. aprila 2008, Komisija/Italija, C-337/05, EU:C:2008:203, točka 19, in z dne 7. aprila 2011, Komisija/Portugalska, C-20/09, EU:C:2011:214, točka 18).

- 29 Pravilnost tega postopka pomeni bistveno jamstvo, ki ga hoče zagotoviti pogodba DEU, ne le za varstvo pravic zadevne države članice, temveč tudi za zagotovitev, da bo v morebitnem sodnem postopku predmet spora jasno opredeljen. Iz tega izhaja, da je cilj uradnega opomina na eni strani omejiti predmet spora in dati državi članici, ki je pozvana k predložitvi stališča, potrebne podatke za pripravo obrambe ter ji na drugi strani omogočiti, da uskladi svoje predpise, preden se zadeva predloži Sodišču (sodba z dne 10. aprila 2008, Komisija/Italija, C-442/06, EU:C:2008:216, točka 22).
- 30 Glede trditve, da je Komisija v predhodnem postopku spremenila stališče v zvezi z združljivostjo sistema dajatev, ki zajema naknadno vračilo, s pravom Unije, je treba v obravnavanem primeru poudariti, da je ta institucija Irski prvotno tako v uradnem opominu kot v obrazloženem mnenju očitala, da je vsakemu irskemu rezidentu naložila obveznost, da ob registraciji motornega vozila, vzetega na lizing ali najetega v drugi državi članici, plača celotno dajatev za registracijo, ne da bi se upoštevalo trajanje uporabe navedenega vozila in ne da bi zadevni rezident imel pravico do oprostitev ali vračila, kadar to vozilo ni niti namenjeno temu, da bi se trajno uporabljalo pretežno na Irskem, niti se dejansko ne uporablja tako.
- 31 Ti očitki so se nanašali na irsko zakonodajo, kot je veljala na datum pošiljanja uradnega opomina in datum izdaje obrazloženega mnenja, saj ta zakonodaja ni določala nobenega mehanizma vračila dajatve za registracijo. Vendar niti iz teh očitkov niti iz vsebine uradnega opomina in obrazloženega mnenja ni mogoče sklepati, da je Komisija opravila pravno presojo združljivosti sistema pobiranja dajatve, ki zajema naknadno vračilo, s členom 56 PDEU.
- 32 Komisija je po tem, ko je 8. aprila 2013 začel veljati sistem vračila dajatve za registracijo, 11. julija 2014 poslala dodatni uradni opomin, pri čemer je državi članici določila nov rok za predložitev pripomb, preden ji je 26. februarja 2015 poslala dodatno obrazloženo mnenje, ki temelji na istih očitkih, kot so bili v tem dodatnem uradnem opominu. Komisija je v njem navedla, da je plačilo celotne dajatve za registracijo, čeprav je kombinirano z mehanizmom vračila, nesorazmerno, kadar je trajanje uporabe vnaprej znano. Dodala je, da so nesorazmerni tudi upravni stroški v višini 500 EUR, ki skupaj z morebitno izgubo obresti in obveznostjo tehničnega pregleda nevtralizirajo bistven del vračila.
- 33 Komisija s tem, da je Irski poslala dodaten uradni opomin, pri čemer je tej državi članici določila nov rok za predložitev pripomb, preden ji je poslala dodatno obrazloženo mnenje, ki temelji na istih očitkih, kot so ti, navedeni v tem dodatnem uradnem opominu, ni posegla v pravico Irske do obrambe, saj je bilo tej omogočeno, da pripravi svojo obrambo.
- 34 Glede zatrjevane kršitve načela lojalnega sodelovanja in dobrega upravljanja zaradi izbire datuma vložitve tožbe je treba poudariti, na eni strani, da je naloga Komisije, da presodi smiselnost ukrepanja proti državi članici, opredeli določbe, ki naj bi jih ta kršila, in odloči, kdaj bo proti njej začela postopek zaradi neizpolnitve obveznosti, pri čemer preudarki, ki to izbiro določajo, ne morejo vplivati na dopustnost tožbe (sodbe z dne 1. junija 1994, Komisija/Nemčija, C-317/92, EU:C:1994:212, točka 4; z dne 18. junija 1998, Komisija/Italija, C-35/96, EU:C:1998:303, točka 27; z dne 1. februarja 2001, Komisija/Francija, C-333/99, EU:C:2001:73, točka 24, in z dne 8. decembra 2005, Komisija/Luksemburg, C-33/04, EU:C:2005:750, točka 66). Komisija je namreč pristojna za presojo, na kateri datum se tožba vloži, pri čemer Sodišče take presoje načeloma ne preverja (sodbi z dne 10. maja 1995, Komisija/Nemčija, C-422/92, EU:C:1995:125, točka 18, in z dne 4. marca 2010, Komisija/Italija, C-297/08, EU:C:2010:115, točka 87).
- 35 Na drugi strani je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča neizpolnitev obveznosti presojati glede na položaj države članice ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, tako da naknadnih sprememb Sodišče ne sme upoštevati (sodbe z dne 19. junija 2003, Komisija/Francija, C-161/02, EU:C:2003:367, točka 9; z dne 20. maja 2010, Komisija/Španija, C-158/09, neobjavljena, EU:C:2010:292, točka 7, in z dne 28. oktobra 2010, Komisija/Litva, C-350/08, EU:C:2010:642, točka 30).

- 36 Kadar Komisija v trenutku izteka roka, določenega v obrazloženem mnenju, meni, da država članica ni izpolnila svojih obveznosti, je treba zato uporabiti pravila, določena v členu 258 PDEU, pri čemer Komisiji načeloma ni treba spoštovati določenega roka (glej v tem smislu sodbi z dne 28. oktobra 2010, Komisija/Litva, C-350/08, EU:C:2010:642, točki 33 in 34 ter navedena sodna praksa, in z dne 16. aprila 2015, Komisija/Nemčija, C-591/13, EU:C:2015:230, točka 14).
- 37 Trditev Irske v zvezi z domnevno prezgodnjo vložitvijo te tožbe je treba zato zavrniti.
- 38 Nazadnje je treba glede domnevne nejasnosti predmeta te tožbe poudariti, da mora biti v vsaki začetni vlogi v skladu s členom 120(c) Poslovnika in sodno prakso, ki se nanaša nanj, vsebovan predmet spora, navajani razlogi in trditve ter povzetek navedenih razlogov. Ta navedba mora biti dovolj jasna in natančna, da toženi stranki omogoči pripravo obrambe, Sodišču pa izvedbo nadzora. Iz tega izhaja, da morajo biti temeljni elementi glede dejstev in prava, na katerih tožba temelji, skladno in razumljivo razvidni iz besedila vloge in da morajo biti tožbeni predlogi izraženi nedvoumno, da se prepreči, da bi Sodišče odločilo *ultra petita* ali da o očitku ne bi odločilo (sodbe z dne 11. julija 2013, Komisija/Češka republika, C-545/10, EU:C:2013:509, točka 108 in navedena sodna praksa; z dne 23. februarja 2016, Komisija/Madžarska, C-179/14, EU:C:2016:108, točka 141, in z dne 22. septembra 2016, Komisija/Češka republika, C-525/14, EU:C:2016:714, točka 16).
- 39 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da se tožba Komisije nanaša na irski sistem dajatve za registracijo, ki se uporabi za vozila, vzeta na lizing ali najeta v drugi državi članici, kot je veljal na datum izteka roka, določenega v dodatnem obrazloženem mnenju.
- 40 Poudariti je treba tudi, da je Komisija v začetni vlogi jasno navedla, da Irski očita na eni strani obveznost, da mora irski rezident ob registraciji motornega vozila, ki je vzeto na lizing ali najeto v drugi državi članici, plačati celotno dajatev za registracijo, ne da bi se upoštevalo trajanje uporabe navedenega vozila, kadar to vozilo ni namenjeno temu, da bi se trajno uporabljalo pretežno na Irskem, niti se dejansko ne uporablja tako, in na drugi strani določitev pogojev za vračilo te dajatve, ki presegajo tisto, kar je nujno potrebno in sorazmerno. Ti očitki ustrezajo očitkom, navedenim v dodatnem uradnem opominu in v dodatnem obrazloženem mnenju. Čeprav se je Komisija v obrazložitvi začetne vloge res večkrat sklicevala na celoten sistem dajatve za registracijo, pa je v njej navedla ločeno analizo tako obveznosti plačila celotne dajatve za registracijo kot podrobnosti njenega vračila in med drugim v točki 29 tožbe pojasnila, da ti ukrepi, obravnavani ločeno in zlasti skupaj, pomenijo omejitev svobode opravljanja storitev.
- 41 Trditev, ki se nanaša na domnevno nejasnost predmeta te tožbe, je treba zato zavrniti.
- 42 Na podlagi navedenega je razvidno, da zatrjevanje Irske, da je bilo ob vložitvi te tožbe kršeno načelo lojalnega sodelovanja in dobrega upravljanja ter načelo spoštovanja pravice do obrambe, ni utemeljeno.

Vsebinska presoja

Trditve strank

- 43 Komisija navaja, da lahko irski sistem dajatve za registracijo, ki je bil v veljavi ob izteku roka, določenega v dodatnem obrazloženem mnenju, v nasprotju s členom 56 PDEU nesorazmerno ovira zagotavljanje in prejemanje storitev lizinga in najema.
- 44 Najprej, obveznost vnaprejšnjega plačila celotne dajatve za registracijo, ki se uporabi ob dokončni registraciji, ne glede na predvideno dejansko trajanje uporabe na Irskem, kadar je bilo trajanje lizinga ali najema natančno določeno in vnaprej znano, naj bi pomenila nesorazmerno finančno in proračunsko breme, ker je lahko znesek, ki ga je treba vnaprej plačati, skoraj dvakrat višji od zneska,

ki je dejansko dolgovan. Možnost vračila preplačanega zneska dajatve po umiku vozila iz Irske naj ne bi povzročila dvoma o tej ugotovitvi in naj ne bi vzpostavljala ustreznega razlikovanja med dokončnimi uvozi in kratkoročnimi najemi ali lizingi.

- 45 Dalje, zahtevo za vračilo naj bi bilo mogoče vložiti šele po koncu postopka, ki vključuje obvezen tehnični pregled vozila, kar naj bi povzročilo dodatne stroške, ker je morala oseba, ki je vozilo registrirala, v skladu s pravili, ki so veljala na datum izteka roka, določnega v dodatnem obrazloženem mnenju, za postopek vračila plačati 500 EUR upravnih stroškov.
- 46 Nazadnje, poleg finančnega in proračunskega bremena, ki je posledica obveznosti vnaprejšnjega plačila celotne dajatve za registracijo ter stroška tehničnega pregleda in postopka vračila, naj na ta datum ne bi bilo določeno, da osebe, ki vzamejo vozilo v najem ali na lizing, prejmejo obresti na znesek, ki ga zadržijo nacionalni organi za čas trajanja najema ali lizinga.
- 47 Posledica teh ukrepov, če se obravnavajo ločeno in zlasti skupaj, naj bi bila otežitev najema in lizinga vozil iz drugih držav članic v primerjavi z najemom ali lizingom vozil pri podjetjih s sedežem na Irskem.
- 48 Komisija zlasti glede obveznosti vnaprejšnjega plačila celotne dajatve za registracijo poudarja, da iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da mora biti taka dajatev, da bi bila sorazmerna, izračunana ob ustreznem upoštevanju trajanja najemne pogodbe zadevnega vozila ali trajanja uporabe tega vozila na zadevnem cestnem omrežju (sklepi z dne 27. junija 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, točke od 31 do 33; z dne 22. maja 2008, Ilhan, C-42/08, neobjavljen, EU:C:2008:305, točki 20 in 24, in z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558, točke 20, 21, 26 in 30). Namen irskega sistema vračila dajatve za registracijo pa naj bi bil v bistvu vključitev kratkoročnega uvoza vozil v splošni sistem vračila ob izvozu, namesto da bi zagotavljal, da se uvoz vozil za vnaprej določena kratka obdobja obdavči sorazmerno s trajanjem uvoza.
- 49 Kljub temu, da se dajatev za registracijo izračuna na podlagi prodajne cene na prostem trgu in je med drugim odvisna od stanja in kilometrine vozila, naj bi bilo mogoče določiti sorazmerno dajatev, ne da bi se ogrozili cilji, ki jim irski organi sledijo s tem, da se opirajo na oceno vrednosti na prostem trgu, ki se izračuna na podlagi kilometrine in amortizacije vozila. Končni znesek dajatve za registracijo bi se določil naknadno ob izvozu, pri čemer bi se izvedlo vračilo ali doplačilo glede na to, ali je prodajna cena na prostem trgu ob izvozu višja ali nižja od cene, ki je bila upoštevana ob prvotnem plačilu dajatve. Če bi bila cena na prostem trgu višja, bi se uporabila dodatna dajatev, ki bi se v primeru kratkoročnega najema načeloma naložila dvema različnima dolžnikoma, in sicer najemodajalcu in najemjemalcu, pri čemer bi se lahko, če bi bilo potrebno, vozilo zaseglo. Tak sistem, tudi če temelji na ocenah, ki zahtevajo naknadne prilagoditve, ne bi bil bolj nepravičen ali nepošten kot sistem, ki ne zajema nobenega znižanja, kar velja v obravnavanem primeru.
- 50 Dalje, trditve Irske, ki se nanašajo na praktične težave, naj ne bi bile skladne. Čeprav se pomisleki Irske nanašajo na tveganje, da bo najemnik ostal na irskem ozemlju dalj časa, naj v takem primeru namreč ne bi bilo treba opraviti čezmejne izvršbe, ker bi bilo vozilo, ki bi ostalo na Irskem, po izteku lizinga še vedno na ozemlju te države članice. Irski naj nič ne bi preprečevalo, da ob registraciji vozila zahteva dokazilo o omejenem trajanju pogodbe, kot je na primer kopija te pogodbe, ter da nato izvaja nadzor registracije in spoštovanja drugih davčnih in zakonskih obveznosti, ki se uporabijo, kot je na primer obveznost pravočasnosti letnih plačil avtomobilskih dajatev in zavarovanj.
- 51 Komisija glede upravnih stroškov meni, da je nesorazmerno zahtevati, da državljani Unije, ki vozila najamejo ali vzamejo na lizing za kratka obdobja, subvencionirajo naložbene stroške, potrebne za vzpostavitev mehanizma vračila ob izvozu, zlasti za financiranje stroškov tehničnih pregledov, ki so pogoj za to vračilo. Upoštevanje trajanja uporabe bi omogočilo izognitev temu, da se za vozila uporabijo zapleteni postopki tehničnega pregleda in da se v zvezi z njimi naložijo znatni stroški takih postopkov.

- 52 Irska trdi, da sistem dajatve za registracijo v celoti izpolnjuje zahteve iz člena 56 PDEU, kot ga razlaga Sodišče, zlasti ker se presežek plačane dajatve vrne ob izvozu ter ker je to vračilo od 1. januarja 2016 povečano za obresti in povezano zgolj z nizkimi upravnimi stroški 100 EUR, ki ne pokrijejo niti upravnih stroškov Irske za vzpostavitev sistema vračila ob izvozu. Sistem dajatve za registracijo naj bi bil torej pravičen in sorazmeren.
- 53 V zvezi s tem, prvič, naj člen 56 PDEU, kot ga razlaga Sodišče, ne bi preprečeval vzpostavitve sistemov vračil ob izvozu, ki niso diskriminatorni glede čezmejnih dobav ter v okviru katerih je vsakršna omejitev čezmejnega pretoka upravičena in sorazmerna glede na naravo zadevnega sistema dajatev. Ta člen naj ne bi nujno zahteval sistema vnaprej določenih sorazmernih izvzetij.
- 54 Sodna praksa Sodišča naj bi bila sprejeta v okviru nacionalnih sistemov, ki izključujejo vsakršno vračilo ob izvozu (sodbi z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, in z dne 23. februarja 2006, Komisija/Finska, C-232/03, neobjavljena, EU:C:2006:128; sklepa z dne 27. junija 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, in z dne 22. maja 2008, Ilhan, C-42/08, neobjavljen, EU:C:2008:305, ter sodba z dne 26. aprila 2012, van Putten, od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246), ali nacionalnih sistemov, ki čeprav tako vračilo predvidevajo, določajo, da se njegov znesek izračuna na podlagi trajanja uporabe vozila na ozemlju države, in izključujejo plačilo obresti (sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558).
- 55 Vendar naj Sodišče na eni strani ne bi nikoli odločilo, da so sistemi vračil ob izvozu sami po sebi in načeloma nezdržljivi s členom 56 PDEU. Nasprotno, v sklepu z dne 27. junija 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), in v sodbi z dne 26. aprila 2012, van Putten (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246), naj bi v zvezi z obdavčitvijo vozil, ki so najeta ali vzeta na lizing, odločilo, da je primerno strukturiran sistem vračila lahko v skladu z načelom sorazmernosti.
- 56 Na drugi strani, osnova za naložitev dajatve za registracijo naj drugače kot v zadevah, v katerih so bile izdane odločbe, navedene v točki 54 te sodbe, ne bi bilo obdobje zadevnega vozila na Irskem, ampak njegovo stanje in kilometrino. Tako naj bi bilo nemogoče ob uvozu določiti natančen znesek vračila ob izvozu in *ex ante* izračunati dajatev za registracijo, ki je dejansko dolgovana v vsakem posamičnem primeru.
- 57 Drugič, sprememba sistema dajatve za registracijo, kot jo zagovarja Komisija, bi pomenila bistveno spremembo podrobnosti pobiranja te dajatve in bi zlasti povzročila, da se prodajna cena vozila na prostem trgu kot osnova za izračun tega nadomestila nadomesti s trajanjem uporabe vozila na irskem cestnem omrežju ali nahajanja vozila na irskem ozemlju.
- 58 Vendar, najprej, čeprav obdavčitev vozil ni harmonizirana, tako da države članice ohranjajo svobodo ravnanja v zvezi s tem, naj bi Komisija s tem postopkom hotela harmonizirati osnove za izračun dajatev za registracijo v državah članicah. Dalje, predmet in cilj osnove za izračun, ki jo je izbrala Irska, naj bi bila obdavčitev vozil, ki ustreza njihovi dejanski uporabi. Ta osnova za izračun naj bi bila tako v skladu s sodno prakso Sodišča, medtem ko naj bi bila uvedba izračuna *ex ante* na podlagi pričakovane namesto dejanske uporabe nedosledna. Namen vračila presežka dajatve za registracijo, povečanega za obresti, ob izvozu naj bi bil zagotovitev, da zavezanec plača povsem točen znesek dajatve in da ni v finančno slabšem položaju, ker je vnaprej plačal celoten znesek. Nazadnje, člen 56 PDEU naj držav članic ne bi zavezoval, da osebam, ki svoje vozilo uporabljajo intenzivno, naložijo enak znesek dajatve kot osebam, ki svoje vozilo uporabljajo zelo redko, z obrazložitvijo, da je trajanje lizinga enako, pri čemer naj okoliščina, da bi bilo upoštevanje dejanske uporabe in stanja vozila ob izvozu mogoče teoretično nadomestiti z vnaprej določenim izvzetjem, ki temelji na trajanju uporabe, v zvezi s tem ne bi bila upoštevana, kot naj tudi ne bi bilo upoštevno to, da v drugih državah članicah morebiti obstajajo davčni sistemi, ki temeljijo na trajanju uporabe.

- 59 Tretjič, sprememba sistema dajatve za registracijo, kot ga zagovarja Komisija, bi Irski preprečila uresničevanje ciljev, ki se jim sledi s to dajatvijo. Ti cilji naj bi bili, najprej, kompenzacija za zunanje učinke uporabe vozil, kot so stroški družbe za cestno infrastrukturo, nadzor prometa, urgentne storitve in storitve registracije, ter kompenzacija za vpliv na okolje v smislu zračnega in zvočnega onesnaževanja. Dalje, dajatev za registracijo naj bi bila sorazmerna s tržno vrednostjo vozila in naj bi, nazadnje, spodbujala nakup okolju prijaznih vozil.
- 60 Četrtrič, vzpostavitev sistema, ki ga predlaga Komisija in ki zajema začetno oceno, ki ji sledi dodatni obračun ob izvozu, bi pomenila tveganje izgube davčnih prihodkov in bi povzročila tudi velike praktične težave, ker bi s tem, da bi morala vozila opraviti enake tehnične preglede, nastali dodatno upravno breme in dodatni stroški za čezmejni lizing vozil.
- 61 Petič, Irska poudarja, da vozil, ki so na irskem ozemlju do 30 dni, ni treba registrirati, zaradi česar je iz uporabe dajatve za registracijo izključen najem za zelo kratko obdobje. Dodaja, da je ta dajatev vsekakor relativno nizka, saj je prvotni znesek 2,5-krat višji od končnega zneska, in ne 11-krat višji, kot je napačno trdila Komisija. Poleg tega se za presojo vpliva dajatve za registracijo ni primerno opreti na kategorijo vozil, ki najbolj onesnažujejo, ker naj na eni strani ta vozila ne bi bila pogosta in ker naj bi bila na drugi strani dajatev za registracijo strukturirana tako, da se višje dajatve uporabijo za to vrsto vozil, katerih vpliv na okolje je največji.
- 62 Šestič, Irska poudarja, da je bil znesek upravnih stroškov določen na 500 EUR, ker je bilo treba pokriti nekatere visoke začetne stroške vzpostavitve sistema vračila ob izvozu, in dodaja, da je ta znesek znižan na 100 EUR. Sodišče pa naj bi v sodbi z dne 7. aprila 2011, Tatu (C-402/09, EU:C:2011:219) ugotovilo, da se za opravljanje storitev lahko naložijo razumljivi upravni stroški, če ti za potrošnika niso pretirani in če ne pomenijo neupravičenega oviranja dostopa do storitev, pri čemer ni presodilo, da stroški, ki jih nosi zavezanec, ne smejo presežati stroškov izdelave strokovnega mnenja.

Presoja Sodišča

– Upoštevni irski pravni okvir

- 63 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča, kakor je bila navedena v točki 35 te sodbe, izhaja, da je treba obstoj neizpolnitev obveznosti presoditi glede na položaj zadevne države članice ob izteku roka, določenega v obrazloženem mnenju, in da Sodišče naknadnih sprememb ne sme upoštevati.
- 64 Ker je Komisija na eni strani Irsko pozvala, naj se uskladi z dodatnim obrazloženim mnenjem z dne 26. februarja 2015 v roku dveh mesecev od njegovega prejema, in ker je bilo na drugi strani navedeno mnenje tej državi članici vročeno 27. februarja 2015, je treba obstoj neizpolnitev obveznosti v obravnavanem primeru presojati na podlagi položaja te države članice na datum 27. aprila 2015.
- 65 Najprej, v zvezi s tem ni sporno, da so morali na podlagi irske zakonodaje, ki je veljala na ta datum, irski rezidenti, ki so hoteli na Irskem uporabljati vozilo, ki jim ga je v okviru pogodbe o najemu ali lizingu dalo na razpolago podjetje s sedežem v drugi državi članici, ob registraciji tega vozila na Irskem plačati celotno dajatev za registracijo, čeprav je bilo trajanje uporabe navedenega vozila vnaprej določeno in znano na podlagi pogodbe.
- 66 Dalje, iz dokumentov iz spisa je razvidno, da je člen 135D(2)(b) zakona o financah iz leta 1992 določal, da se znesek dajatve za registracijo, ki ga je treba vrniti, izračuna z uporabo ene ali več formul ali na druge načine, ki jih pristojen minister določi z določbami podzakonskih aktov, ki jih sprejme na podlagi določb člena 141 tega zakona. Iz navedenega člena 135D(2)(b) torej izhaja, da čeprav je mogoče šteti, da je bilo v bistvu določeno načelo plačila obresti v primeru vračila dela dajatve za registracijo, ta

določba sama po sebi ni mogla imeti pravnih učinkov, ki bi omogočali vračilo presežka dajatve za registracijo z obrestmi, in da bi morali irski organi za dejansko izvedbo plačila obresti sprejeti izvedbene ukrepe.

- 67 Vendar so ti izvedbeni ukrepi, vsebovani v izvedbeni uredbi iz leta 2015, ki so bili sprejeti šele 17. decembra 2015 in so začeli veljati šele 1. januarja 2016, poznejši od izteka roka, določenega v dodatnem obrazloženem mnenju.
- 68 Pri presoji zatrjevane neizpolnitve obveznosti je treba torej upoštevati sistem vračila dajatve za registracijo brez mehanizma plačila obresti.
- 69 Nazadnje, ob upoštevanju sodne prakse, navedene v točki 35 te sodbe, je okoliščina, da je bil znesek upravnih stroškov, ki je na datum izteka roka, določenega v dodatnem obrazloženem mnenju, znašal 500 EUR, s 1. januarjem 2016 znižan na 100 EUR, neupoštevna. Pri presoji obstoja zatrjevane neizpolnitve obveznosti je treba zato upoštevati sistem vračila dajatve za registracijo, ki zajema plačilo upravnih stroškov v znesku 500 EUR.

– *Očitek, ki se nanaša na vnaprejšnje plačilo celotne dajatve za registracijo*

- 70 Komisija s prvim očitkom trdi, da je Irska z naložitvijo vnaprejšnjega plačila celotne dajatve za registracijo, ki se uporabi ob dokončni registraciji ne glede na predvideno dejansko trajanje uporabe vozila na Irskem, kamor je bilo to uvoženo, kršila člen 56 PDEU, ker taka obveznost, čeprav zajema možnost vračila, ni sorazmerna s ciljem, ki mu ta dajatev sledi, če je bilo trajanje lizinga ali najema natančno določeno in vnaprej znano.
- 71 V zvezi s tem je treba spomniti, da razen nekaterih izjem, ki v obravnavani zadevi niso upoštevne, obdavčitev motornih vozil na ravni Unije ni bila harmonizirana. Države članice so torej svobodne pri izvajanju davčnih pristojnosti na tem področju, če jih izvajajo ob upoštevanju prava Unije (sodba z dne 21. novembra 2013, X, C-302/12, EU:C:2013:756, točka 23 in navedena sodna praksa).
- 72 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča država članica lahko zahteva plačilo dajatve za registracijo vozila, ki ga da na razpolago osebi s stalnim prebivališčem v tej državi družba s sedežem v drugi državi članici, če je to vozilo namenjeno predvsem stalni uporabi na ozemlju prve države članice ali se dejansko tako uporablja (sklep z dne 27. junija 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, točka 24 in navedena sodna praksa).
- 73 Če pa pogoji, naštetih v prejšnji točki, niso izpolnjeni, je povezanost s prvo državo članico manjša, tako da je potrebna druga utemeljitev naložitve dajatve (glej v tem smislu sodbi z dne 15. septembra 2005, Komisija/Danska, C-464/02, EU:C:2005:546, točka 79, in z dne 26. aprila 2012, van Putten, od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, točka 47, ter sklep z dne 27. junija 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, točka 26).
- 74 Tudi ob predpostavki, da taka utemeljitev, ki temelji na nujnih razlogih v splošnem interesu, obstaja, mora biti dajatev v skladu z načelom sorazmernosti (glej v tem smislu sklep z dne 27. junija 2006, van de Coevering, C-242/05, EU:C:2006:430, točki 22 in 27, in sodba z dne 26. aprila 2012, van Putten, od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246, točka 53).
- 75 V obravnavanem primeru iz spisa izhaja, da mora v skladu z irsko zakonodajo irski rezident, ki uvozi vozilo na Irsko, v 30 dneh po prispetju vozila na irsko ozemlje opraviti registracijo vozila in plačati dajatev za registracijo za to vozilo. Ta dajatev se v skladu s členoma 132 in 133 zakona iz leta 1992 izračuna na podlagi prodajne cene vozila na prostem trgu in stopnje emisij ogljikovega dioksida. Iz spisa je razvidno tudi, da ta dajatev v zvezi z vozili, ki najbolj onesnažujejo, lahko doseže 36 % njihove prodajne cene na prostem trgu.

- 76 Taka obveznost registracije in plačila celotne dajatve za registracijo velja tudi za rezidente, ki na Irsko uvozijo vozilo, najeto ali vzeto na lizing v drugi državi članici, in to tudi kadar je trajanje najema ali lizinga omejeno in vnaprej znano. Ni sporno, da trajanje pogodbe o najemu ali lizingu pri izračunu zneska dajatve ni upoštevano.
- 77 Irski rezidenti, ki najamejo ali vzamejo na lizing vozilo v drugi državi članici, čeprav le za določeno in vnaprej znano obdobje, morajo torej plačati znesek dajatve, ki je enak znesku, ki se uporabi v primeru dokončnega uvoza vozila.
- 78 Posledica take obveznosti je lahko, da je najem ali lizing vozil pri družbi s sedežem v drugi državi članici dražji, kot če se pogodba o najemu ali lizingu sklene pri družbi s sedežem na Irskem, zlasti ob upoštevanju diskriminatornega značaja take obveznosti v zvezi z amortizacijo dajatve v škodo podjetij, ki opravljajo storitve najema ali lizinga, s sedežem v drugi državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, točka 69, in sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558, točka 20).
- 79 Res je, da je tudi za vozila, ki so vzeta na lizing ali najeta pri družbah s sedežem na Irskem, naloženo plačilo dajatve za registracijo ob prvi registraciji na Irskem. Vendar če je mogoče šteti, da se del te dajatve lahko vključi v ceno najema ali lizinga vozil, ki so najeta ali vzeta na lizing pri družbah s sedežem na Irskem, pa je treba pri vozilih, ki so vzeta na lizing ali najeta pri družbah s sedežem v drugih državah članicah, plačati celotno dajatev za registracijo.
- 80 Ugotovitve, da je zaradi obveznosti plačila celotne dajatve za registracijo najem ali lizing vozil pri družbi s sedežem v drugi državi članici lahko dražji od najema ali lizinga vozil pri družbi s sedežem na Irskem, ne omaje okoliščina, da se v skladu s členom 135D zakona o finančah iz leta 1992 lahko del dajatve za registracijo pod pogoji, določenimi v tem členu, vrne.
- 81 Irška, čeprav izpodbija nekatere izračune, ki jih je opravila Komisija, namreč priznava, da znesek dajatve za registracijo, ki se prvotno pobere, lahko ustreza več kot dvojnemu znesku dajatve za registracijo, ki je končno dolgovan po vračilu. Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 42 sklepnih predlogov, taka rešitev pomeni zamrznitev znatnih finančnih sredstev in torej za zavezanca za plačilo dajatve pomeni znatno proračunsko omejitev.
- 82 Obveznost vnaprejšnjega plačila celotne dajatve za registracijo torej lahko hkrati irske rezidente odvrne od uporabe storitev najema in lizinga vozil, ki jih ponujajo ponudniki s sedežem v drugih državah članicah, te ponudnike pa od ponujanja storitev najema ali lizinga vozil irskim rezidentom. Taka obveznost zato pomeni omejitev svobode opravljanja storitev, ki jo člen 56 PDEU načeloma prepoveduje.
- 83 Glede vprašanja, ali je taka omejitev utemeljena, je treba poudariti, da položaj iz te tožbe, v katerem je trajanje najema ali lizinga omejeno in vnaprej znano, v velikem delu ustreza položaju, v katerem vozilo ni namenjeno predvsem trajni uporabi na ozemlju neke države članice in se dejansko ne uporablja tako.
- 84 Res je, da se pogodbe o najemu ali lizingu lahko podaljšajo, s čimer se uporaba vozil, najetih ali vzetih na lizing v državi članici, ki ni Irška, lahko približa trajni uporabi vozil na irskem ozemlju. Vendar kot je generalni pravobranilec navedel v točki 57 sklepnih predlogov, irska zakonodaja ne vsebuje razlikovanja glede na trajanje ali vsebino pogodbe, ki je podlaga za uporabo vozila na irskem ozemlju, ki bi omogočala, da se v položajih, ki očitno pomenijo trajno uporabo, ne uporabi celotna dajatev za registracijo. Poleg tega, kot je pravilno navedla Komisija, podaljšanja pogodbe, sklenjene za določen čas, ni mogoče domnevati.

- 85 Glede upravičenosti navedene omejitve svobode opravljanja storitev Irska trdi, prvič, da izbira osnove za dajatev za registracijo in njenih podrobnosti ob neobstoju harmonizacije obdavčitve vozil v Uniji spada na področje njene davčne suverenosti ter da jo hoče Komisija s tožbo zavezati k temu, da te elemente spremeni, da bi tako dosegla harmonizacijo osnove za obdavčitev vozil v Uniji.
- 86 Vendar kot je razvidno iz sodne prakse, navedene v točki 71 te sodbe, morajo države članice, čeprav so svobodne pri izvrševanju davčnih pristojnosti na področju obdavčevanja vozil, to obdavčevanje izvajati ob spoštovanju prava Unije.
- 87 Okoliščina, da obdavčitev vozil spada na področje pristojnosti Irske, torej ne more upravičiti omejitve svobode opravljanja storitev.
- 88 Drugič, kar zadeva cilje sporne dajatve za registracijo, kot so navedeni v točki 59 te sodbe, je treba poudariti, da cilji, ki se nanašajo na kompenzacijo stroškov v zvezi s cestno infrastrukturo, nadzorom prometa, urgentnimi storitvami in storitvami registracije, ki so posledica uporabe vozil, za katere Irska navaja, da so podlaga za to dajatev, ne morejo upravičiti obveznosti vnaprejšnjega plačila celotne dajatve za registracijo ne glede na trajanje uporabe vozila na Irskem.
- 89 Cilji, ki so povsem gospodarski, namreč ne morejo pomeniti nujnega razloga v splošnem interesu, ki upravičuje omejitev svobode opravljanja storitev (glej v tem smislu sodbi z dne 15. aprila 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, točka 48 in navedena sodna praksa, ter z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija, C-400/08, EU:C:2011:172, točka 74).
- 90 Med nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki jih priznava Sodišče, pa je varstvo okolja (glej v tem smislu sodbi z dne 11. marca 2010, Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, točka 50 in navedena sodna praksa, ter z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija, C-400/08, EU:C:2011:172, točka 74). V splošnem interesu je lahko zlasti odvrčanje od najema ali lizinga vozil z veliko porabo goriva (glej v tem smislu sodbo z dne 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, točka 68).
- 91 Vendar je treba preveriti, ali irski sistem dajatve za registracijo, ki zajema obveznost plačila te celotne dajatve in mehanizem vračila, spoštuje načelo sorazmernosti.
- 92 V zvezi s tem je treba najprej kot neutemeljeno zavrniti trditev Irske, da je na podlagi sodne prakse Sodišča, zlasti sklepa z dne 27. junija 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430), in sodbe z dne 26. aprila 2012, van Putten (od C-578/10 do C-580/10, EU:C:2012:246), v obravnavanem primeru mogoče ugotoviti spoštovanje načela sorazmernosti.
- 93 Zadošča namreč ugotoviti, da sta bili ti sodni odločbi izdani v okviru nacionalnih sistemov, ki ob izvozu vozil iz zadevne države članice niso določali vračila dajatve za registracijo.
- 94 Ni torej mogoče sprejeti, da je Sodišče v navedenih sodnih odločbah zavzelo stališče o vprašanju, ali nacionalna zakonodaja, ki hkrati nalaga plačilo celotne dajatve za registracijo ne glede na trajanje uporabe – na ozemlju zadevne države članice – vozila, najetega ali vzetega na lizing v drugi državi članici, in določa možnost vračila dela dajatve za uporabo vozila na tem ozemlju, spoštuje načelo sorazmernosti, saj Sodišče tega vprašanja v teh odločbah ni obravnavalo.
- 95 Sodišče pa se je, kot priznava tudi Irska, v sklepu z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung (C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558), izreklo o tem, ali je s pravom Unije skladna nacionalna ureditev, na podlagi katere mora oseba s prebivališčem ali sedežem v državi članici, ki v tej državi članici uporablja motorno vozilo, registrirano in najeto v drugi državi članici, ob prvi uporabi tega vozila v cestnem omrežju prve države članice plačati celotno dajatev za registracijo vozila, katere presežek, ki se izračuna na podlagi trajanja uporabe navedenega vozila v tem omrežju, se po koncu te uporabe vrne brez obresti. Sodišče je po tem, ko je poudarilo, da mora biti znesek take dajatve, da bi bil v skladu z načelom sorazmernosti, izračunan ob upoštevanju trajanja pogodbe o najemu zadevnega

vozila ali trajanja njegove uporabe na zadevnem cestnem omrežju, in ugotovilo, da je v obravnavanem primeru ureditev določala plačilo celotne navedene dajatve, pri čemer se ni upoštevalo niti trajanje pogodbe o najemu vozila niti trajanje uporabe tega vozila na cestnem omrežju zadevne države članic, presodilo, da navedena ureditev ni v skladu s pravom Unije, natančneje s členi od 56 do 62 PDEU (glej v tem smislu sklep z dne 29. septembra 2010, VAV-Autovermietung, C-91/10, neobjavljen, EU:C:2010:558, točke 26, 27 in 30).

- 96 Kot je razvidno izpisa, se v obravnavanem primeru znesek dajatve za registracijo izračuna na podlagi prodajne cene vozila na prostem trgu ob uvozu in na podlagi stopnje njegovih emisij ogljikovega dioksida.
- 97 Iz tega sledi, da ob registraciji irski sistem dajatve za registracijo sledi cilju varstva okolja predvsem z naložitvijo stopnje dajatve, ki je odvisna od stopnje emisij ogljikovega dioksida. Tak sistem v tem smislu lahko uresničuje ta cilj s tem, da odvrča od najema ali lizinga vozil z veliko porabo goriva.
- 98 Vendar se ob registraciji znesek dajatve za registracijo določi ne glede na trajanje uporabe vozila in – v zvezi z vozili, uvoženimi iz druge države članice – neodvisno od dokončnosti ali začasnosti tega uvoza.
- 99 V teh okoliščinah glede vozil, najetih ali vzetih na lizing pri družbi s sedežem v drugi državi članici za določeno in vnaprej znano obdobje, obveznost plačila celotne dajatve za registracijo presega tisto, kar je nujno potrebno za uresničitev cilja varstva okolja. Za ta vozila, katerih uporaba na irskem ozemlju je predvidena za omejeno obdobje, se namreč ob registraciji naloži dajatev na podlagi njihovega potencialnega onesnaževanja, kot da bi šlo za vozila, ki se bodo na Irskem uporabljala trajno in dolgoročno. Vendar ker je trajanje njihove uporabe na irskem ozemlju omejeno in vnaprej znano, bi manj omejevalen ukrep lahko zajemal to, da se ob njihovi registraciji zaračuna dajatev za registracijo, ki bi bila sorazmerna s tem trajanjem uporabe.
- 100 Vendar Irška trdi, da je cilj in učinek njenega sistema dajatve za registracijo, da naložitev dajatve za vozila ustreza dejanski uporabi teh vozil na irskem ozemlju, kot naj bi se to zahtevalo v skladu s sodno prakso Sodišča, ki izhaja iz sklepa z dne 27. junija 2006, van de Coevering (C-242/05, EU:C:2006:430, točka 29).
- 101 Vendar je treba v zvezi s tem poudariti, kot trdi Komisija, da sistem, ki določa, da se ob registraciji pobere dajatev, ki je sorazmerna s trajanjem uporabe vozila, uvoženega na Irsko, kot je to trajanje določeno s pogodbo o najemu ali lizingu, ne bi vplival na možnost Irske, da določi, da se znesek dajatve ob izvozu prilagodi –glede na okoliščine primera – v obliki vračila ali zahteve za doplačilo, pri čemer se upošteva takratna vrednost navedenega vozila na prostem trgu ter med drugim njegovo stanje in število kilometrov, ki so bili v času veljave zadevne pogodbe prevoženi na Irskem.
- 102 Uvedba dodatne postavke, ki upošteva trajanje uporabe na irskem ozemlju, ki je predvideno v trenutku prvotnega plačila dajatve za registracijo, bi tako omogočala dosego cilja varstva okolja, ki bi bil uresničen z manj omejevalnim ukrepom, ne da bi se ogrozila osnova za obdavčitev, ki temelji na vrednosti vozila na prostem trgu in njegovi stopnji emisij ogljikovega dioksida.
- 103 Vendar Irška trdi, da bi vzpostavitev sistema, temelječega na osnovnem plačilu dajatve za registracijo, ki je sorazmerno s trajanjem uporabe, predvidenem na irskem ozemlju, in ki mu sledi plačilo vračila ob izvozu, pomenila tveganje izgube davčnih prihodkov in povzročila zelo velike praktične ovire med drugim, ker ne bi bilo mogoče, da se ob uvozu predvidi točen znesek vračila ob izvozu, in ker se lahko dejanska uporaba vozila znatno razlikuje od predvidene uporabe. Če bi se izkazalo, da je prvotno plačana dajatev za registracijo nezadostna, vozilo pa bi bilo že izvoženo iz Irske, bi se najemnik in lastnik tega vozila namreč lahko izognila ozemeljski pristojnosti te države članice na davčnem področju. Poleg tega, ker bi vzpostavitev sistema, ki ga predlaga Komisija, zahtevala izvedbo enakega tehničnega pregleda, kot je že v veljavi, in bi torej povzročila enake upravne stroške, bi

obstajalo tveganje, da bi se nekateri zavezanci v primeru dolgovanega doplačila dajatve za registracijo skušali izogniti tem stroškom in dodatni dajatvi za registracijo tako, da irskim organom ne bi priglasili podaljšanja trajanja pogodbe o najemu ali lizingu.

- 104 Vendar je treba v zvezi s tem najprej spomniti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča nujnost preprečitve zmanjšanja davčnih prihodkov ni nujni razlog v splošnem interesu, ki bi lahko upravičil omejitev svobode opravljanja storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, točka 27 in navedena sodna praksa). Tudi upravne nevspečnosti same po sebi ne zadoščajo za upravičenje oviranja svobode opravljanja storitev (glej v tem smislu sodbe z dne 4. marca 2004, Komisija/Francija, C-334/02, EU:C:2004:129, točka 29; z dne 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, točka 48; z dne 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, točka 54, in z dne 9. oktobra 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, točka 56).
- 105 Dalje, poudariti je treba, da tako izračun dajatve za registracijo, ki jo je treba plačati, kot izračun dajatve za registracijo, ki jo je treba vrniti, kot sta določena z zakonom o financah iz leta 1992, temeljita na standardiziranih postavkah. Irski zato nič ne preprečuje, da predvideno trajanje uporabe na irskem ozemlju upošteva na enak standardiziran način glede na to, ali je predvideno trajanje uporabe kratko, srednje ali dolgo.
- 106 Glede pomislov Irske, da bo ob poteku pogodbe o najemu ali lizingu dajatev za registracijo, ki je bila dejansko plačana vnaprej, nižja od končno dolgovane dajatve, je treba poudariti, da se obveznost plačila dajatve za registracijo nanaša na irske državljane in da zato trditve Irske, ki se nanašajo na morebitno nemožnost izterjave dolgovane dajatve, niso utemeljene. Poleg tega je mogoče določiti druge ukrepe, kot je obveznost priglasitve morebitnega podaljšanja pogodbe o najemu ali lizingu ali časovno omejena registracija za nameravano uporabo.
- 107 Tako irska zakonodaja s tem, da določa obvezno vnaprejšnje plačilo celotne dajatve za registracijo, ne glede na to, da določa vračilo dela plačane dajatve, presega tisto, kar je nujno potrebno za doseg cilja varstva okolja in, natančneje, za odvratanje najema ali lizinga vozil z veliko porabo goriva.
- 108 Zato je treba ugotoviti, da Irska z naložitvijo obveznosti vnaprejšnjega plačila celotne dajatve za registracijo, ki se uporabi ob dokončni registraciji, ne glede na predvideno dejansko trajanje uporabe vozila na Irskem, kamor je bilo to uvoženo, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene v členu 56 PDEU, ker taka obveznost, čeprav zajema možnost vračila, ni sorazmerna s ciljem, ki mu ta dajatev sledi, če je bilo trajanje lizinga ali najema določeno in vnaprej znano.

– *Očitek, ki se nanaša na nesorazmerne pogoje za vračilo dajatve za registracijo*

- 109 Komisija z drugim tožbenim razlogom zatrjuje, da je Irska s tem, da je določila nesorazmerne pogoje za vračilo dajatve za registracijo, ki jo je treba vnaprej plačati v celoti, kršila člen 56 PDEU.
- 110 Poleg navedenega v točki 35 te sodbe je treba najprej poudariti, da je v okviru obravnave tega drugega očitka ohranjen interes v zvezi z ukrepi, ki jih bo Irska morala sprejeti za izvršitev te sodbe v zvezi z utemeljenostjo očitkov, ki se nanašajo na obveznost vnaprejšnjega plačila celotne dajatve za registracijo, če je začasno trajanje lizinga vnaprej določeno in znano.
- 111 Pri tem, kot je bilo navedeno v točki 82 te sodbe, lahko obveznost plačila celotne dajatve za registracijo irske rezidente odvrne od uporabe storitev najema in lizinga vozil, ki jih ponujajo ponudniki s sedežem v drugih državah članicah, in hkrati te ponudnike odvrne od ponujanja storitev najema ali lizinga vozil irskim rezidentom.

- 112 Vendar kadar je določeno vračilo take dajatve, ima lahko dejstvo, da so za ta postopek določeni nesorazmerni pogoji, samo po sebi enak odvrtačni učinek, neodvisno od tega, ali je začasno trajanje lizinga ali najema mogoče natančno določiti in ali je vnaprej znano.
- 113 V obravnavanem primeru Komisija med podrobnimi pravili za vračilo dajatve za registracijo, navedenimi v členu 135D zakona o finančah iz leta 1992, navaja zlasti, na eni strani, neplačilo obresti in, na drugi strani, dodatne stroške, povezane s tehničnim pregledom vozila in upravnimi stroški 500 EUR.
- 114 Prvič, glede navedbe Komisije, da se je na datum izteka roka, določenega v dodatnem obrazloženem mnenju, vračilo dajatve za registracijo izvedlo brez obresti, Irska izpodbija utemeljenost take navedbe in se v zvezi s tem sklicuje na člen 135D(2)(b) zakona o finančah iz leta 1992, ki je bil v ta zakon vključen z zakonom o finančah iz leta 2014 in ki, kot navaja ta država članica, omogoča izplačilo obresti.
- 115 Vendar v zvezi s tem, kot je bilo navedeno v točkah 66 in 67 te sodbe, zadošča spomniti, da je bilo, čeprav je ta določba določila načelo plačila obresti v primeru vračila dela dajatve za registracijo, za dejansko izvedbo tega načela potrebno sprejetje izvedbenih ukrepov in da so ti začeli veljati po izteku roka, določenega v dodatnem obrazloženem mnenju.
- 116 Trditve Irske v zvezi s tem, da je na datum, upošteven za presojo obstoja neizpolnitev obveznosti, obstajal sistem vračila dajatve za registracijo z obrestmi, so zato neutemeljene.
- 117 Očitek Komisije je treba, ker ga Irska ne izpodbija v delu, v katerem se nanaša na nesorazmernost vračila brez obresti, v tem delu sprejeti. Sistem, ki temelji na predpostavki, da je del prvotno pobrane dajatve za registracijo čezmeren in da ga je torej treba vrniti, pri čemer plačilo obresti od teh zneskov ni določeno, namreč ne omogoča zmanjšanja proračunske omejitve, ki je posledica vnaprejšnjega plačila celotne dajatve. Neplačilo obresti torej ne spoštuje načela sorazmernosti.
- 118 Drugič, glede stroška obveznega tehničnega pregleda, ki ga mora vozilo opraviti ob izvozu, in plačila zneska 500 EUR za upravne stroške postopka vračila, je treba poudariti, da Komisija ni podrobno obrazložila trditve, ki se nanaša na nesorazmernost stroška tehničnega pregleda.
- 119 Zato se je treba omejiti na presojo trditve, ki se nanaša na nesorazmernost zneska upravnih stroškov, ki je določen na 500 EUR.
- 120 V zvezi s tem je treba poudariti, da lahko obveznost plačila zneska 500 EUR upravnih stroškov zavezanca odvrne od začetka postopka vračila in je torej v nasprotju s ciljem takega postopka.
- 121 Čeprav kot trdi Irska, ni mogoče izključiti, da se od zavezanca zahteva plačilo za posamično opravljeno storitev, ta država članica ne trdi, da znesek 500 EUR ustreza stroškom take storitve, in se omejuje na upravičevanje tega zneska s splošnimi stroški vzpostavitve sistema vračila.
- 122 Vendar kot je generalni pravobranilec navedel v točki 66 sklepnih predlogov, kadar država članica vzpostavi tak sistem plačila dajatve za registracijo, da je vračilo njenega dela v nekaterih primerih neizogibno, stroškov vzpostavitve tega sistema ni mogoče financirati z odbitki od zneskov, ki jih dolgujeje upravičenci do vračila.
- 123 Tudi z odbitkom 500 EUR za upravne stroške od zneska dajatve za registracijo, ki ga je treba vrniti, torej ni spoštovano načelo sorazmernosti.
- 124 Zato je treba ugotoviti, da Irska s tem, da ni določila plačila obresti ob vračilu dajatve za registracijo in da je od zneska dajatve za registracijo, ki ga je treba vrniti, odbila znesek 500 EUR za upravne stroške, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene s členom 56 PDEU.

Stroški

¹²⁵ V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker je Komisija predlagala, naj se Irski naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

- 1. Irska z naložitvijo obveznosti vnaprejšnjega plačila celotne dajatve za registracijo vozil, ki se uporabi ob dokončni registraciji, ne glede na predvideno dejansko omejeno trajanje uporabe vozila na Irskem, kamor je bilo to uvoženo, in čeprav je začasno trajanje lizinga ali najema natančno določeno in vnaprej znano, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene s členom 56 PDEU.**
- 2. Irska s tem, da ni določila plačila obresti ob vračilu dajatve za registracijo in da je od zneska dajatve za registracijo vozil, ki ga je treba vrniti, odbila znesek 500 EUR za upravne stroške, ni izpolnila obveznosti, ki so ji naložene s členom 56 PDEU.**
- 3. Irski se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi